

# Учет отходов собственного производства

При осуществлении организацией экономической деятельности образуются отходы, связанные с ее производственно-технологическими процессами. Продукты переработки надо правильно собирать, хранить, утилизировать – законодательством установлены специальные требования. При этом не все отходы производства попадают под бухгалтерский учет. В статье раскрываются особенности обращения с ними, порядок бухгалтерского и количественного учета.

## ЛПА по обращению с отходами

Все виды отходов классифицируются на отходы производства и потребления.

Отходы производства – вещества или предметы, образующиеся в процессе создания продукции, выработки энергии, выполнения работ, оказания услуг юридическими лицами и индивидуальными предпринимателями, а также побочные и сопутствующие продукты добычи и обогащения полезных ископаемых (п. 21 ст. 1 Закона от 20.07.2007 № 271-З (ред. от 28.06.2022) «Об обращении с отходами» (далее – Закон № 271-З).

К отходам потребления относятся продукты переработки, которые возникают в процессе жизнедеятельности человека, не связанной с осуществлением экономической деятельности, и те, которые появляются в потребительских кооперативах и садоводческих товариществах, а также смёт, образующийся на землях общего пользования (п. 20 ст. 1 Закона № 271-З).

При этом следует отметить, что Закон № 271-З юридических или физических лиц, экономическая и жизненная деятельность которых приводит к образованию отходов, определяет как «производители отходов». Поэтому любая организация, которая создает продукцию, выполняет работы или оказывает услуги и имеет производственные отходы, будет являться их производителем.

На предприятиях отходы производства выступают объектами бухгалтерского и (или) оперативного экологического учета, в отличие от отходов потребления, которые не относятся к таковым.

Организации вправе самостоятельно подготавливать и (или) использовать производственные отходы, обезвреживать, захоранивать, постоянно хранить или передавать третьим лицам для осуществления данных операций.

В первую очередь необходимо обратить внимание, что у **каждого субъекта хозяйствования** (за ис-

ключением микроорганизаций) должен быть разработан и утвержден локальный правовой акт (ЛПА) по обращению с отходами, содержание которого регламентировано Инструкцией о порядке разработки и утверждения Инструкции по обращению с отходами производства, утв. постановлением Минприроды от 22.10.2010 № 45 (далее – Инструкция № 45).

**Справочно.** Микроорганизации освобождены от обязанности оформлять ЛПА Декретом Президента от 23.11.2017 № 7 «О развитии предпринимательства» (абз. 5 подп. 5.14 п. 5).

Локальный правовой акт, в частности инструкция, подписывается руководителем предприятия, который обеспечивает достоверность указанных в нем сведений и их соответствие законодательству (п. 6 Инструкции № 45).

**Справочно.** Инструкция по обращению с отходами должна содержать обязательные разделы: «Общие сведения», «Ответственные за организацию обращения с отходами производства», «Образование отходов производства», «Учет отходов производства», «Сбор и хранение отходов производства», «Использование и обезвреживание отходов производства», «Захоронение отходов производства», «Перевозка отходов производства», а также приложения «Образующиеся отходы производства», «Расчет-обоснование количества отходов производства для временного хранения», «Карта-схема источников образования отходов производства», «Карта-схема хранения отходов производства», если не установлено иное (п. 8 Инструкции № 45).

Остановимся более подробно на некоторых из них.

Раздел «Сбор и хранение отходов производства» включает:

- описание системы сбора, в том числе разделение по видам в зависимости от агрегатного состоя-

ния, степени и класса опасности отходов, возможности их использования;

- порядок хранения с учетом требований законодательства, в том числе технических нормативных правовых актов (места, объекты и условия временного хранения);

- перечень подлежащих хранению отходов.

В разделе «Использование и обезвреживание отходов производства» обязательно должны быть:

- перечни отходов, которые направляются на использование и на обезвреживание (при их наличии), и порядок такой передачи;

- список регламентирующих технических нормативных правовых актов.

Кроме того, в приложении «Образующиеся отходы производства» следует указать такие сведения, как:

1) наименования и коды в соответствии с общегосударственным классификатором ОКРБ 021-2019 «Классификатор отходов, образующихся в Республике Беларусь», утв. постановлением Минприроды от 09.09.2019 № 3-Т (далее – ОКРБ 021-2019);

2) степень и класс опасности по ОКРБ 021-2019, а в случае отсутствия в нем нужной информации – на основании заключения, получаемого в соответствии с Инструкцией о порядке установления степени опасности отходов производства и класса опасности опасных отходов производства, утв. постановлением Минприроды, Минздрава и МЧС от 29.11.2019 № 41/108/65, с указанием даты и номера этого заключения и кем оно выдано;

3) физическое состояние;

4) источники образования отходов;

5) информацию о необходимости регистрации сделок о передаче опасных отходов на определенный срок и об отчуждении их другому субъекту хозяйствования, а также цель такой передачи, отчуждения (п. 17 Инструкции № 45).

Отметим, что действующим законодательством регламентированы условия, при которых в организациях требуется разработка новой инструкции по обращению с отходами. К таким случаям относятся произошедшие изменения:

1) в основных сведениях о субъекте хозяйствования, его реорганизации, смена места осуществления деятельности;

2) в законодательстве.

Новый ЛПА направляется для согласования в территориальный орган Минприроды в течение 60 календарных дней со дня возникновения указанных преобразований (для п.п. 1, 2);

3) по допустимому количеству накопления отходов, необходимому для перевозки, и (или) периодичности их вывоза;

4) в условиях и местах хранения отходов;

5) строительства, реконструкции, расширения, технического перевооружения, модернизации профиля производства, повлекшего смену перечня образующихся видов отходов и (или) изменение порядка обращения с ними;

6) в перечне отходов, которые направляются на хранение, использование, обезвреживание и (или) захоронение.

**Организация должна в территориальном органе Минприроды согласовать новый ЛПА до возникновения соответствующих изменений** (для п.п. 3–6);

7) истечение срока действия согласования инструкции.

В этом случае субъекты хозяйствования обращаются в территориальный орган Минприроды для согласования нового ЛПА до возникновения указанных обстоятельств, но не ранее чем за 3 месяца до окончания срока действия прежней редакции (п. 21 Инструкции № 45).

Исходя из вышеизложенного, ЛПА организации по обращению с отходами является необходимым обязательным документом, который позволяет установить их виды, места образования, а также определить направление обращения с отходами после их сбора и временного хранения: использование, обезвреживание и (или) захоронение.

## Бухгалтерский учет

**Отходы производства, фиксирующиеся на счетах бухгалтерского учета, с точки зрения норм законодательства в области обращения с отходами – это те, которые направляются после их сбора и временного хранения на использование** (согласно положениям разработанной в организации инструкции).

Информация об образующихся в организации отходах и направлениях обращения с ними после сбора и временного хранения, которая содержится в ЛПА, должна быть положена в основу организации их бухгалтерского учета, в первую очередь аналитического учета.

Этим будет достигнута взаимосвязь между оперативным экологическим и бухгалтерским учетом, обеспечивающая слияние и интегрированное использование массивов информации, генерируемых двумя видами учета.

В идеале их целесообразно организовать таким образом, чтобы максимально исключить дублирование учетных работ и расхождение сведений об отходах, отраженных в каждом из указанных видов учета.

Законом от 12.07.2013 № 57-З «О бухгалтерском учете и отчетности» (далее – Закон № 57-З) установлено, что в организации подлежат отражению только те отходы, которые относятся к активам с точки зрения норм бухгалтерского учета.

Другими словами, от использования отходов компания должна предполагать получение экономических выгод, тогда они будут признаваться активами и подлежать учету.

Отходы производства традиционно относятся к такому виду активов, как запасы. Согласно Национальному стандарту бухгалтерского учета и отчетности «Запасы», утв. постановлением Минфина от 28.12.2022 № 64 (далее – НСБУО № 64), основным условием отнесения имущества к запасам является способность приносить экономические выгоды организации от их использования (реализации) в течение не более 12 месяцев или обычного операционного цикла, превышающего данный период.

При соблюдении указанного критерия в запасы включаются:

1) сырье, материалы, покупные полуфабрикаты, комплектующие изделия, топливо, запасные части, тара (за исключением технологической и для хозяйственных нужд) (далее – материалы);

2) инвентарь (в том числе технологическая тара и для хозяйственных нужд), хозяйственные принадлежности, инструменты, специальная оснастка; защитная, форменная и фирменная одежда и обувь;

3) незавершенное производство, полуфабрикаты собственного производства;

4) готовая продукция;

5) товары;

6) отгруженная продукция, выручка от реализации которой определенное время не может быть признана в бухгалтерском учете (подп. 2.2 п. 2 НСБУО № 64).

Таким образом, отходы производства включаются в запасы в составе материалов и отражаются на синтетическом сч. 10 «Материалы» только те из них, которые будут использованы (реализованы) организацией для получения экономических выгод в течение периода не более 12 месяцев или обычного операционного цикла.

К ним относятся отходы, подлежащие:

- передаче на использование в организацию, в которой они образовались;
- реализации третьим лицам для последующей подготовки и (или) использования.

Бухгалтерский учет других групп отходов действующим законодательством не предусмотрен.

**Справочно.** Не отражаются в бухгалтерском учете отходы производства, которые предназначены для обезвреживания, захоронения, постоянного хранения.

Наличие и движение отходов производства, не исправимого брака, материалов, полученных от выбытия основных средств (ОС), учитываются на субсч. 10-6 «Прочие материалы».

Следовательно, если отходы предназначены для нужд организации и не применяются как твердое топливо либо подлежат реализации третьим лицам, то отражаются в бухгалтерском учете на субсч. 10-6.

В том случае, если отходы планируется использовать как твердое или жидкое топливо (например, отработанные масла для отопления), то они учитываются на субсч. 10-3 «Топливо» (п. 16 Инструкции о порядке применения типового плана счетов бухгалтерского учета, утв. постановлением Минфина от 29.06.2011 № 50).

**Образующиеся в организации остатки сырья и материалов, если в соответствии с производственно-технологическим процессом (технологической документации и т.д.) они используются как материалы и запасные части в последующих технологических стадиях или других производствах, отходами производства, согласно законодательству и хозяйственной практике, не являются.** Поэтому отражаются при получении из производства по Д-ту соответствующих субсчетов: 10-1 «Сырье и материалы», 10-2 «Покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия», 10-5 «Запасные части» и др.

При сдаче отходов производства на склад делаются записи по Д-ту субсч. 10-6 в корреспонденции со счетами:

- 20 – из цехов основного производства (при создании продукции, выполнении работ, оказании услуг);
- 23 – из цехов вспомогательных производств (при создании продукции, выполнении работ, оказании услуг);

- 25 – из цехов основного и вспомогательных производств (при выполнении общепроизводственных работ);
- 26 – из подразделений заводоуправления (офиса);
- 28 – из цехов основного и вспомогательных производств (при исправлении брака);
- 29 – из обслуживающих производств и хозяйств;
- 97 – из цехов основного и вспомогательных производств (в процессе подготовки и освоения производства);
- 91-1 – оприходование отходов производства, образовавшихся при выбытии долгосрочных активов.

При этом **аналитический учет ведется по определенным видам отходов (их наименованиям и кодам), местам хранения и материально ответственным лицам.**

Отпуск отходов на переработку в организации, в которой они возникли, отражается по Д-ту сч.сч. 08 «Вложения в долгосрочные активы», 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные затраты», 26 «Общехозяйственные затраты», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства», 44 «Расходы на реализацию», 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности», 91 «Прочие доходы и расходы» и других в зависимости от назначения их применения и К-ту субсч. 10-6.

## Оценка

Кроме идентификации отходов как объекта бухгалтерского учета, важнейшее значение имеет их оценка как стоимостная, так и количественная.

Первоначальной стоимостью запасов, полученных при выбытии ОС и других долгосрочных активов, при их ремонте, реконструкции (модернизации, реставрации), проведении иных аналогичных работ, а также в виде возвратных отходов, является их чистая стоимость реализации (в случае если эти запасы предполагается реализовать) или условная оценка (п. 10 НСБУО № 64).

Таким образом, возвратные отходы производства оцениваются при их первоначальном признании по чистой стоимости реализации, если они предназначены для продажи, или в условной оценке – если будут применяться в организации для собственных нужд.

Количественная оценка отходов в натуральных показателях в хозяйственной практике организа-

ций может определяться различными методами: подсчета; взвешивания; замера; расчетным способом и иным, оговоренным в ЛПА.

## Документирование операций

Документальное оформление хозяйственных операций по оприходованию отходов производства осуществляется в определенном законодательством порядке. Для этих целей составляются сдаточные, приемо-сдаточные накладные, приходные ордера, акты и другие первичные учетные документы (ПУД), принятые положением об учетной политике организации.

По общеустановленному правилу ПУД оформляется непосредственно в момент совершения операции, а если это не представляется возможным – после ее окончания (п. 4 ст. 10 Закона № 57-З).

Однако на практике в отношении отходов данное требование не всегда получается выполнить вследствие ряда обстоятельств: трудоемкость процесса фиксации каждого факта формирования отходов; малый их объем и длительность периода накопления до допустимого количества, необходимого для перевозки; ограниченный штат сотрудников соответствующей квалификации (экологов и т.д.); невозможность в момент появления отходов в ряде случаев определить их вид и назначение; неравномерность их образования; отсутствие в подразделениях требуемого весоизмерительного оборудования и др.

В связи с чем постановку на учет отходов производства определенного вида допускается отражать в момент:

- их возникновения;
- накопления допустимого количества;
- поступления от других подразделений на участок, в котором происходит их сбор определенного вида;
  - передачи третьим лицам;
  - иной, закрепленный в ЛПА.

В том случае, если отходы направляются на использование внутри самой организации, то составляются лимитно-заборные карты, требования-накладные, требования, накладные, акты на списание и аналогичные ПУД, которые установлены положением об учетной политике и применяются на отпуск материалов на производство продукции, выполнение работ, оказание услуг, управленческие и иные нужды.

## Реализация третьим лицам

Доходы и расходы, связанные с реализацией третьим лицам отходов производства, на основании Инструкции по бухгалтерскому учету доходов и расходов, утв. постановлением Минфина от 30.09.2011 № 102 (далее – Инструкция № 102), включаются, соответственно, в состав прочих доходов и расходов по текущей деятельности и учитываются на сч. 90 (субсчета 90-7 «Прочие доходы по текущей деятельности», 90-10 «Прочие расходы по текущей деятельности»).

Полученные доходы отражаются по Д-ту сч.сч. 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 50 «Касса», 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета» и других счетов и К-ту субсч. 90-7. При этом стоимость реализованных отходов фиксируется по Д-ту субсч. 90-10 и К-ту субсчетов 10-3, 10-6.

Прочие расходы, которые понесла организация при выбытии отходов, учитываются по Д-ту субсч. 90-10 и К-ту сч.сч. 10, 23, 60, 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 71 «Расчеты с подотчетными лицами», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и других счетов.

## Переработка давальческих материалов

Отходы, которые образуются в организации при переработке давальческих материалов, имеют особенности отражения в бухгалтерском учете.

В том случае, если право собственности на них, исходя из условий заключенных договоров, принадлежит организации-переработчику, то они оцениваются, как было указано выше, по чистой стоимости реализации или в условной оценке. Если отходы будут использоваться как твердое или жидкое топливо, то они учитываются по Д-ту субсч. 10-3 и К-ту субсч. 90-7.

Если отходы не применяются в качестве такого вида топлива, то записи проводятся по Д-ту субсч. 10-6 и К-ту субсч. 90-7.

В договорах на переработку сырья, материалов **организация-давальец может предусмотреть положение о том, что право собственности на возникающие отходы принадлежит ему.** В этих обстоятельствах организация-переработчик при принятии отходов на ответственное хранение отражает их в учете по Д-ту забалансового сч. 002 «Имуще-

ство, принятое на ответственное хранение» в условной оценке или в другой, определяемой исходя из норм контракта.

Последующая передача отходов организации-давальцу отражается по К-ту сч. 002.

## Отчетность

Юридические лица, осуществляющие обращение с отходами, представляют государственную статистическую отчетность по форме 1-отходы (Минприроды) «Отчет об обращении с отходами производства».

Она заполняется на основании данных ПУД и иных документов:

- форм учетной документации в области охраны окружающей среды;
- акта инвентаризации отходов производства по форме согласно приложению 3 к Инструкции о порядке инвентаризации отходов производства, утв. постановлением Минприроды от 29.02.2008 № 17;
- товарно-транспортных накладных;
- актов выполненных работ по договорам на оказание услуг по обращению с отходами;
- и других.

**Справочно.** Юридические лица, осуществляющие обращение с отходами, обязаны проводить их инвентаризацию в установленном законодательством порядке не реже одного раза в 5 лет (п. 2 ст. 35 Закона № 271-3).

• • •

В итоге, обобщая практику учета отходов производства, образующихся в процессе осуществления экономической деятельности в организации, можно сделать следующий вывод.

В настоящее время в бухгалтерском учете находят свое отражение только те из них, которые согласно законодательству соответствуют критериям признания активами.

Остальные группы отходов не проводятся по бухгалтерским счетам, поскольку не являются для организации активами. Такие отходы учитываются в обязательном порядке на основании норм природоохранного законодательства по установленным формам документации.

**ОЛЬГА ГОЛОВАЧ,**

заведующий кафедрой бухгалтерского учета, анализа и аудита в промышленности БГЭУ, кандидат экономических наук